



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	13982.720270/2013-07
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-004.600 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	25 de julho de 2017
<b>Matéria</b>	PIS e Cofins
<b>Recorrente</b>	COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA COOPERCARGA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS. ATOS NÃO COOPERADOS. RECEITAS INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO.

Os serviços prestados por pessoas jurídicas transportadoras com fins lucrativos através das cooperativas de transporte de carga são considerados como atos não cooperados, cujas receitas são incluídas na base de cálculo das contribuições.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS. ATOS NÃO COOPERADOS. RECEITAS INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO.

Os serviços prestados por pessoas jurídicas transportadoras com fins lucrativos através das cooperativas de transporte de carga são considerados como atos não cooperados, cujas receitas são incluídas na base de cálculo das contribuições.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Lenisa Rodrigues Prado e José Renato Pereira de Deus.

*(assinado digitalmente)*  
**Paulo Guilherme Déroulède**  
Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

## Relatório

Trata o presente de Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, relativos ao período de janeiro/2009 a dezembro/2011.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se o relatório do acórdão recorrido:

*"Trata o presente processo de Auto de Infração (AI) por falta/insuficiência das Contribuições para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 3.346.655,14 e das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no valor de R\$ 15.446.100,54, do período de 01/2009 a 12/2011, acrescido de multa proporcional e juros de mora.*

*A empresa interessada – Coopercarga – se trata de uma cooperativa de transporte rodoviário, sujeita ao regime cumulativo de apuração do PIS e da Cofins.*

*Esclarece a autoridade fiscalizadora que a autuação foi motivada pelo fato de a contribuinte ter excluído da base de cálculo os repasses efetuados a pessoas jurídicas, consideradas por esta como associadas, sem amparo na legislação de regência. Segundo o fisco, o ingresso de pessoas jurídicas nos quadros da cooperativa é situação excepcional, nas hipóteses previstas nos §§ 2º. e 3º. do art. 29 da Lei nº. 5.764/71: primeiro, somente é possível nas cooperativas de pesca, de produtores rurais ou extrativistas, de eletrificação, irrigação ou telecomunicações; e segundo, a pessoa jurídica exerce as mesmas atividades econômicas ou correlatas das pessoas físicas associadas.*

*Conclui que as pessoas jurídicas associadas à Coopercarga não atendem aos preceitos legais para serem considerados cooperados, de modo que as receitas relativas aos seus serviços não foram consideradas como “ingressos decorrentes de ato cooperativo”, na forma do inciso I do artigo 16 da Instrução Normativa nº. 635/2006 c/c o §2º. do mesmo artigo.*

*Desta forma, os valores informados pelo sujeito passivo relativos às exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins a título de repasses efetuados aos associados pessoas jurídicas foram informados como a infração: “Insuficiência de recolhimento da*

*Cofins – exclusão indevida da base de cálculo e insuficiência de recolhimento do PIS – exclusão indevida da base de cálculo.*

*A multa de ofício imposta foi a de 75%, conforme inciso I do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96.*

*Na impugnação, a contribuinte informa que consta em anexo do processo impugnado cópia de petição inicial de ação judicial movida por esta e movimento processual em face da exigência da Cofins que sequer foram mencionados no termo de verificação, posto que o que se discute àquele processo é a exigência da Cofins antes da edição dos incisos I a IV do art. 30 da Lei nº. 11.051 (alterado pela Lei nº. 11.196/2005), e não se discute a possibilidade de vedação do ingresso de pessoa jurídica nos quadros da Cooperativa, portanto, matéria diversa do AI.*

*Na sequência, alega, em síntese, que a Coopercarga possui pessoas jurídicas em seu quadro associativo, em conformidade como os preceitos legais aplicáveis às cooperativas, constantes da Lei nº. 5.764/71, art. 6º, inciso I. Aduz que a lei cooperativista é de 1971 e que a legislação vem evoluindo para a admissão de pessoas jurídicas quando estas se equiparem às pessoas físicas, para fins de reprodução do ato cooperativo.*

*Questiona a interpretação fiscal dada ao artigo 29 da Lei nº. 5.764/71, pela qual as pessoas jurídicas, excepcionalmente, podem ser associadas de cooperativas no caso de que, cumulativamente: sejam cooperativas de pesca, de produtores rurais ou extrativistas, de eletrificação, irrigação ou telecomunicações; e segundo, a pessoa jurídica exerce as atividades econômicas ou correlatas das pessoas físicas.*

*Sustenta que é equivocada a afirmação fiscal de que outro óbice ao ingresso de pessoas jurídicas nas sociedades cooperativas, é o fato de que, ainda quando permitido, tais pessoas jurídicas não poderão ter finalidade lucrativa.*

*Alega, em síntese, que o ingresso na sociedade cooperativa é livre, condicionado apenas ao preenchimento das condições estatutárias e à adesão aos propósitos sociais. Ainda, que a lei permite a cooperação de pessoas jurídicas desde que atuem no mesmo campo econômico onde operam as pessoas físicas associadas.*

*Aduz que a própria SRF esclarece no “perguntas e respostas” esta questão e que o auditor fiscal interpretou erroneamente o disposto no parágrafo 4º do art. 29, bem como o art. 6º, inciso I, ambos da Lei nº. 5.764/71.*

*Por fim, reitera que é nulo o lançamento, requer o afastamento da multa aplicada, e a concessão de todos os meios de prova em direito admitidas que se façam necessários.*

*É o relatório.*

---

A Quarta Turma da DRJ em Florianópolis proferiu o Acórdão nº 07-31.382, cuja ementa transcreve-se:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011*

**CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS. PESSOA JURÍDICA COM FINS LUCRATIVOS ASSOCIADA. IMPOSSIBILIDADE.**

*O ingresso de pessoa jurídica com fins lucrativos nas sociedades cooperativas singulares é restrito às cooperativas de pesca e nas cooperativas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, estas desde que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas e não operem no mesmo campo econômico das cooperativas, bem como nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, desde que se localizem na respectiva área de operações.*

**CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS. ATOS NÃO COOPERADOS. RECEITAS INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO.**

*Os serviços prestados por pessoas jurídicas com fins lucrativos através das cooperativas de transporte de carga são considerados como atos não cooperados cujas receitas são incluídas na base de cálculo das contribuições.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011*

**CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS. PESSOA JURÍDICA COM FINS LUCRATIVOS ASSOCIADA. IMPOSSIBILIDADE.**

*O ingresso de pessoa jurídica com fins lucrativos nas sociedades cooperativas singulares é restrito às cooperativas de pesca e nas cooperativas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, estas desde que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas e não operem no mesmo campo econômico das cooperativas, bem como nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, desde que se localizem na respectiva área de operações.*

**CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. RECEITAS INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO.**

*Os serviços prestados por pessoas jurídicas com fins lucrativos através das cooperativas de transporte de carga são considerados como atos não-cooperativos cujas receitas são incluídas na base de cálculo das contribuições.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reiterando:

1. Nulidade da decisão atacada por omissão de enfrentamento de pontos da impugnação, qual sejam: afronta ao princípio da isonomia (art. 150, II da CF/88), do estímulo ao cooperativismo (art. 174, §2º da CF/88) e do adequado tratamento tributário do ato cooperativo (Art. 146, III alínea "c" da CF/88);
2. A possibilidade de cooperação de pessoa jurídica com fins lucrativos em outras sociedades cooperativas e não apenas em cooperativas de pesca, produtores rurais ou extrativistas e de cooperativa de eletrificação, irrigação e telecomunicações;
3. A interpretação equivocada da DRJ ao art. 6º, inciso I e §4º do art. 29 da Lei nº 5.764/71 - desconhecimento e afronta ao princípio cooperativista da adesão livre e voluntária (princípio das portas abertas );
4. A ausência de vedação legal de cooperação de pessoa jurídica em sociedade cooperativa de transporte - ato cooperativo;
5. Inexistência de impedimento legal relativo à cooperação de pessoa jurídica ou física, empresários ou agentes de comércio, que atuem no ramo de transporte de cargas - interpretação equivocada do artigo 6º, inciso I e §4º do artigo 29 e artigo 30 da Lei nº 5.674/1971 - não concorrem com a cooperativa;

Ao final pede o afastamento da multa aplicada e a anulação do Auto de Infração e que todas as intimações sejam encaminhadas aos advogados que subscreveram o recurso.

Em 12/09/2014, a recorrente juntou o acórdão nº 3202-001.119, proferido no processo 13982.720025/2013-91, da própria recorrente e que trata de matéria idêntica, relativo ao ano-calendário de 2008, que deu provimento ao seu recurso voluntário.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A recorrente pugnou, em preliminares, pela nulidade da decisão recorrida, por omissão no enfrentamento dos seguintes pontos: afronta ao princípio da isonomia (art. 150, II da CF/88), do estímulo ao cooperativismo (art. 174, §2º da CF/88) e do adequado tratamento tributário do ato cooperativo (Art. 146, III alínea "c" da CF/88).

Verifica-se que, de fato, a decisão recorrida não abordou especificamente a afronta a tais princípios. Porém, referidos argumentos implicam a apreciação de eventual inconstitucionalidade de lei quando em confronto com tais princípios, sendo defesa aos colegiados administrativos a apreciação de tais arguições, a teor da Súmula CARF nº 2 e do artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011.

*Súmula CARF nº 02:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Assim, não houve cerceamento de defesa, nem prejuízo à recorrente, pois que o colegiado de primeira instância não poderia conhecer de tais argumentos. Ademais, estas alegações dizem respeito à interpretação quanto à possibilidade de pessoa jurídica ser associada da cooperativa, a qual foi realizada pelo colegiado. A discussão travada quanto aos princípios não é matéria autônoma da decidida nos autos e, neste ponto, salienta-se que o julgador não está obrigado a refutar todos os argumentos expostos, conforme jurisprudência pacífica do STJ e, em especial, de acordo com julgamento do STF sob repercussão geral, cuja ementa transcreve-se abaixo:

*Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência. 3. O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral.<sup>1</sup> (grifos não originais)*

No mérito, a fiscalização glosou das bases de cálculo das contribuições as receitas repassadas aos associados pessoas jurídicas que operam no ramo de transporte rodoviário de cargas, com fins lucrativos (transportadoras) por dois motivos: o primeiro pelo fato de as pessoas jurídicas somente poderem ingressar em cooperativas de pesca, de produtores rurais ou extrativistas, de eletrificação, irrigação ou telecomunicações; o segundo, pelo fato de não poder ingressar nas cooperativas os agentes de comércio e os empresários que operem no mesmo campo econômico da sociedade.

A fiscalização considerou que os atos praticados com os associados pessoas jurídicas não são atos cooperativos, pois que tais pessoas foram indevidamente consideradas como associadas.

A Lei nº 5.764/1971 dispôs em seu artigo 6º, inciso I<sup>2</sup>, que as sociedades cooperativas singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas,

<sup>1</sup> BRASIL. STF. PLENÁRIO. AI 791292 QO-RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, DJe-149 DIVULG 12-08-2010 PUBLIC 13-08-2010 EMENT VOL-02410-06 PP-01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113-118 )

<sup>2</sup> Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

---

sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos. Depreende-se que a admissão de pessoas jurídicas é a exceção, desde que tenham as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou que não tenham fins lucrativos.

Já no Capítulo VIII, tratando dos associados, o artigo 29 dispôs que:

*Art. 29. O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas no estatuto, ressalvado o disposto no artigo 4º, item I, desta Lei.*

*§ 1º A admissão dos associados poderá ser restrita, a critério do órgão normativo respectivo, às pessoas que exerçam determinada atividade ou profissão, ou estejam vinculadas a determinada entidade.*

*§ 2º Poderão ingressar nas cooperativas de pesca e nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, as pessoas jurídicas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas.*

*§ 3º Nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, poderão ingressar as pessoas jurídicas que se localizem na respectiva área de operações.*

*§ 4º Não poderão ingressar no quadro das cooperativas os agentes de comércio e empresários que operem no mesmo campo econômico da sociedade*

A partir da redação dos §§ 2º e 3º, a fiscalização concluiu que apenas as cooperativas de pesca e nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações podem admitir pessoas jurídicas. Neste ponto, a recorrente defendeu a possibilidade de que pessoas jurídicas possam ser associadas a outras cooperativas, citando a cooperativa de crédito como exemplo.

Entendo que a interpretação dada pelo acórdão recorrido está correta. Em princípio, as pessoas jurídicas com finalidade lucrativa somente poderiam ser associadas das pessoas jurídicas mencionadas nos §§ 2º e 3º do artigo 29 supracitado. E isto se evidenciava ainda pelo próprio artigo 84 relacionado às cooperativas de crédito rural, que dispunha:

*Art. 84. As cooperativas de crédito rural e as seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas só poderão operar com associados, pessoas físicas, que de forma efetiva e predominante: (Revogado pela Lei Complementar nº 130, de 20090)*

*I - desenvolvam, na área de ação da cooperativa, atividades agrícolas, pecuárias ou extrativas; (Revogado pela Lei Complementar nº 130, de 20090)*

---

I - singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos;

*II - se dediquem a operações de captura e transformação do pescado.(Revogado pela Lei Complementar nº 130, de 2009)*

*Parágrafo único. As operações de que trata este artigo só poderão ser praticadas com pessoas jurídicas, associadas, desde que exerçam exclusivamente atividades agrícolas, pecuárias ou extrativas na área de ação da cooperativa ou atividade de captura ou transformação do pescado.(Revogado pela Lei Complementar nº 130, de 2009)*

A redação do parágrafo único reforçava o entendimento trazido pelo §2º do artigo 29. Porém, a Lei Complementar nº 130/2009 revogou o artigo 84 da Lei nº 5.764/1971, dispondo no artigo 4º que o quadro social das cooperativas de crédito, composto de pessoas físicas e jurídicas, é definido pela assembleia geral, com previsão no estatuto social. Em seu parágrafo único, ressaltou que não serão admitidas no quadro social da sociedade cooperativa de crédito pessoas jurídicas que possam exercer concorrência com a própria sociedade cooperativa, nem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios bem como suas respectivas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, atendendo o disposto no §4º do artigo 29 da Lei nº 5.764/1971.

Ocorre que para as cooperativas de crédito, existe a atribuição conferida pelo artigo 103 da Lei nº 5.764/1971 ao Conselho Monetário Nacional relativa à normatização das cooperativas de crédito e pelos artigos 4º, inciso VIII<sup>3</sup> e 55<sup>4</sup> da Lei nº 4.595/1964 ao Banco Central do Brasil referente à autorização de funcionamento e fiscalização das cooperativas de crédito, o que resultou na possibilidade de pessoas jurídicas serem associadas, conforme disposto nos artigos 12 e 13 da Resolução BACEN nº 3.321/2007, abaixo transcritos:

#### *DAS CONDIÇÕES ESTATUTÁRIAS DE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS*

*Art. 12. A cooperativa singular de crédito deve estabelecer, em seu estatuto, condições de admissão de associados segundo os seguintes critérios:*

*I - empregados, servidores e pessoas físicas prestadoras de serviço em caráter não eventual, de uma ou mais pessoas jurídicas, públicas ou privadas, definidas no estatuto, cujas atividades sejam afins, complementares ou correlatas, ou pertencentes a um mesmo conglomerado econômico;*

*II - profissionais e trabalhadores dedicados a uma ou mais profissões e atividades, definidas no estatuto, cujos objetos sejam afins, complementares ou correlatos;*

---

<sup>3</sup> Art. 4º Compete ao Conselho Monetário Nacional, segundo diretrizes estabelecidas pelo Presidente da República: (Redação dada pela Lei nº 6.045, de 15/05/74) (Vetado)  
[...]

VIII - Regular a constituição, funcionamento e fiscalização dos que exercerem atividades subordinadas a esta lei, bem como a aplicação das penalidades previstas

<sup>4</sup> Art. 55. Ficam transferidas ao Banco Central da República do Brasil as atribuições cometidas por lei ao Ministério da Agricultura, no que concerne à autorização de funcionamento e fiscalização de cooperativas de crédito de qualquer tipo, bem assim da seção de crédito das cooperativas que a tenham.

*III -pessoas que desenvolvam, na área de atuação da cooperativa, de forma efetiva e predominante, atividades agrícolas, pecuárias ou extractivas, ou se dediquem a operações de captura e transformação do pescado;*

*IV -pequenos empresários, microempresários ou microempreendedores, responsáveis por negócios de natureza industrial, comercial ou de prestação de serviços, incluídas as atividades da área rural objeto do inciso III, cuja receita bruta anual, por ocasião da associação, seja igual ou inferior ao limite máximo estabelecido pelo art. 3º da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, e alterações posteriores;*

*V -empresários participantes de empresas vinculadas direta ou indiretamente a sindicatos patronais ou associações patronais, de qualquer nível, em funcionamento, no mínimo, há três anos, quando da constituição da cooperativa;*

*VI - livre admissão de associados*

[...]

*Art. 13. A cooperativa singular de crédito pode fazer constar de seus estatutos previsão de associação de:*

*I -seus próprios empregados e pessoas físicas que a ela prestem serviços em caráter não eventual, equiparados aos primeiros para os correspondentes efeitos legais;*

*II -empregados e pessoas físicas prestadoras de serviços em caráter não eventual às entidades a ela associadas e àquelas de cujo capital participe direta ou indiretamente;*

*III -aposentados que, quando em atividade, atendiam critérios estatutários de associação;*

*IV -pais, cônjuge ou companheiro, viúvo, filho e dependente legal e pensionista de associado vivo ou falecido;*

*V -pensionistas de falecidos que preenchiam as condições estatutárias de associação;*

*VI - pessoas jurídicas, observadas as disposições da legislação em vigor.*

Todavia, isto não invalida a autuação, pois o equívoco quanto à possibilidade de a cooperativa de crédito possuir como associadas pessoas jurídicas com finalidade lucrativa não afasta a conclusão quanto à excepcionalidade de se permitir a associação de pessoas jurídicas, nem o fundamento da glosa quanto a existência de pessoas jurídicas com finalidade lucrativa operando no mesmo campo econômico da cooperativa, o que é vedado pelo §4º do artigo 29 da Lei nº 5.764/1971.

---

A respeito, a glosa de exclusão referiu-se aos valores de receitas repassados a transportadoras. Analisando o estatuto social da recorrente, verifica-se que o transporte rodoviário se insere em seu campo econômico de atuação.

*Artigo 2. A Cooperativa, com base na colaboração recíproca a que s; obrigam seus associados, objetiva:*

*I - Alcançar vantagens lícitas e sócios-econômicas aos seus cooperados, promovendo o estímulo, o desenvolvimento progressivo e a defesa geral de suas atividades e dos seus interesses facilitando-lhes o acesso a:*

*a) Cargas para o Transporte rodoviário nacional e internacional de bens;*

*b) Operador logístico e operador de transporte multimodal;*

*c) transporte coletivo de passageiros municipal, estadual, interestadual e internacional;*

*d) Transporte Rodoviário de produtos farmacêuticos e farmoquímicos;*

*e) Transporte Rodoviário de produtos químicos, perigosos e controlados;*

*f) Transporte Rodoviário de matérias-primas e produtos para saúde, domissanitários, saneantes, perfumaria, correlatos, de higiene pessoal, cosméticos, biológicos, limpeza em geral, produtos com ação antimicrobiana, medicamentos, drogas e insumos farmacêuticos, e de todo e qualquer produtos ou matéria-prima que requeira autorização e da ANVISA- Agência de Vigilância Sanitária:*

*g) Agenciamento de Carga Aérea.*

*Parágrafo único: A operação .de transporte coletivo de passageiros **deverá** ser regulamentada em regimento interno e submetida a aprovação conselho de administração;*

*II — Operar na captação, seleção, contratação, organização e distribuição de cargas para o transporte rodoviário em geral;*

*III - Adquirir, após prévia pesquisa de preço e apreciação de qualidade, gêneros, artigos, peças, máquinas, equipamentos e insumos em geral, de interesse e utilização do setor, para serem fornecidos aos associados a preços de custo, despesas necessárias para a manutenção operacional;*

*IV - Implementar atividades auxiliares de transporte, tais como, instalação de armazéns gerais e depósitos de produtos e mercadorias em geral;*

*V - Operar no ramo de Hotelaria, Hospedagem, Restaurante, Lanchonete, Loja de conveniência e Variedades, Turismo e Transporte de Pessoas;*

*VI - Atuar no comércio varejista de combustíveis e derivados de petróleo, executando todas as atividades correlatas, tais como de lubrificação e lavagem de veículos.*

Assim, entendo estar vedada a admissão de transportadoras com fins lucrativos pela recorrente. Neste sentido, citam-se os Acórdãos nº 201-77.362 e 201-77.128, abaixo transcritos:

*Acórdão nº 201-77.362:*

*COFINS. COOPERATIVAS.*

*Não praticando o recorrente atos com seus cooperados, mas tão somente com pessoas jurídicas e, ainda, não se podendo sequer conceber as aludidas pessoas como associadas da cooperativa, é de se tributar a totalidade de seu faturamento.*

*Recurso negado.*

*Acórdão nº 201-77.128:*

*PIS. COOPERATIVA DE COMPRAS.*

*A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme art. 79 da Lei nº 5.764/71. Não são atos cooperativos os praticados com pessoas jurídicas com fins lucrativos que operem no mesmo campo econômico da sociedade.*

*Recurso negado.*

Transcreve-se excerto deste último voto, que bem esclarece a matéria:

*"Da dicção legal retro, deflui-se que as pessoas jurídicas com fins lucrativos não podem participar de uma sociedade cooperativa, à exceção do que preceitua os §§ 2º e 3º acima.*

*Desta feita, mesmo admitindo-se como associadas as pessoas jurídicas apontadas pela recorrente, constata-se, pela documentação acostada aos autos, bem como pelo consignado na autuação e diligência fiscal, que, no período de autuação, somente houve a prática de operações de cunho mercantil, dado terem sido efetuadas com pessoas jurídicas que praticavam as mesmas atividades econômicas que a recorrente.*

*Na realidade, em regra, as pessoas jurídicas com fins lucrativos não podem participar de uma sociedade cooperativa, à exceção do que preceitua, como antes referido, os §§ 2º e 3º do art. 23 da Lei nº 5.764/71, nas quais não se enquadra as alegadas associadas pessoas jurídicas da recorrente, e as pessoas jurídicas sem fins lucrativos podem participar de uma cooperativa, conforme o inciso I do art. 6º da Lei nº 5.764/71, o que não é o caso das pessoas jurídicas que compõem o quadro social da recorrente.*

*Por outro lado, da mesma forma corno o art. 29, § 4º veda a participação dos agentes do comércio e empresários que operem no mesmo campo econômico da cooperativa, pois exercendo idênticas atividades estariam concorrendo com a própria cooperativa, também uma sociedade empresária seria incompatível participar de uma cooperativa com a mesma finalidade. (grifos não originais)*

*Igualmente seria incongruente se admitir a extensão do tratamento fiscal favorecido das cooperativas à recorrente, fato que feriria a livre concorrência e o princípio da isonomia, visto que se estaria dando as pessoas jurídicas mercantis com fins lucrativos associadas tratamento fiscal mais benevolente e, assim, privilegiando-as em detrimento da concorrência em igualdade de condições no mercado com outras sociedades idênticas não associadas."*

E não há que se falar em afronta ao princípio da livre adesão insculpido no caput do artigo 29 da Lei nº 5.764/1971, já que seus próprios parágrafos estipulam determinadas condições e vedações ao ingresso.

Salienta-se, ainda, que, embora as cooperativas sejam classificadas como sociedades simples de acordo com o parágrafo único do artigo 982 do Código Civil - CC, a ela se aplicam as disposições da lei especial, exceto naquilo que for omissa e resguardadas as características do artigo 1094 do referido código, conforme disposto no artigo 1096, abaixo transscrito:

*Art. 1.096. No que a lei for omissa, aplicam-se as disposições referentes à sociedade simples, resguardadas as características estabelecidas no art. 1.094.*

Deste modo, a admissão de pessoas jurídicas como sócias, não obstante sua permissão para as sociedades simples (conforme artigo 997, inciso I do CC), deve ser regida pelas disposições da Lei nº 5.764/2001, especialmente pelos artigos 6º e 29.

No mesmo diapasão, o Manual das Cooperativas aprovado pela Instrução Normativa DNRC nº 101/2006 reiterou as disposições da Lei nº 5.764/1971, entendendo pela excepcionalidade da admissão de pessoas jurídicas como sócias das cooperativas, conforme a seguir exposto:

## *1.2 - ORIENTAÇÕES E PROCEDIMENTOS*

*1.2.1 - ASPECTOS CONCEITUAIS As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica própria e, independentemente de seu objeto, a Lei (parágrafo único, art. 982, CC 2002) as classifica como sociedade simples, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados (art. 4º da Lei 5764/76).*

*1.2.2 - CARACTERÍSTICAS As cooperativas têm as seguintes características (art. 1094, CC 2002 e art. 4º da Lei 5764/71):*

*[...]*

---

*1.2.3 - NÚMERO MÍNIMO DE ASSOCIADOS* Para constituição de uma cooperativa singular é requerido o concurso de associados, pessoas físicas, em número mínimo necessário para compor a administração da sociedade, órgão de administração e conselho fiscal (inciso II, art. 1094, CC 2002), levando em conta a necessidade de renovação; três cooperativas singulares para formar uma cooperativa central ou federação; e no mínimo, três cooperativas centrais ou federação de cooperativa para formarem uma confederação de cooperativas (incisos I, II, e III, art. 6º da Lei nº 5.764/71).

#### *1.2.4 - ASSOCIADOS*

*1.2.4.1 - Pessoa Jurídica* É excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas, ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos (inc. I, art. 6º da lei 5764/71).

*Poderão ingressar nas cooperativas de pesca e nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas as pessoas jurídicas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas e nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, poderão ingressar as pessoas jurídicas que se localizem na respectiva área de operações.* (§2º e 3º do art. 29 da Lei 5764/71).

Em outra linha de argumentação, a recorrente pugnou que o transportador autônomo pessoa física também seria considerado como empresário, assim como as pessoas jurídicas, e que seus cooperados são todos empresários, o que, considerando a interpretação fiscal, implicaria considerar que todos seus cooperados não o poderiam ser assim considerados.

Pontue-se que empresário foi definido no CC como *quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*, nos termos do artigo 966. Sérgio Campinho<sup>5</sup> conceituou empresário como: “*a pessoa física ou jurídica que exerce profissionalmente (com habitualidade e escopo de lucro) atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços no mercado*”. Continua o autor:

*“Também não há que se confundi-lo com o denominado profissional autônomo. O empresário exerce atividade econômica organizada. Sua atividade profissional baseia-se em uma organização que compreende a articulação, a ordenação de trabalho e meios materiais, podendo ser ela de pequena monta ou de grande expressão. Esse é o ponto que os distingue. Assim, é que, por exemplo, o pipoqueiro ou o vendedor de águas-de-coco em uma carrocinha não pode ser visto como empresário, mas sim como vendedor autônomo. Todavia, se uma pessoa natural adquire algumas “carrocinhas” e as equipa para venda de pipocas ou de águas-de-coco, contratando pessoas para operar as vendas, criando elementos distintivos de seus produtos, ter-se-á o explorador dessa atividade como empresário, pois exerce atividade econômica organizada, ainda*

---

<sup>5</sup> Campinho, Sérgio. O Direito de Empresa à luz do novo Código Civil. 8º ed. rev. e atual. de acordo com a LC nº 123/2006 e Lei nº 11.382/2006, Renovar, 2007, p. 12 e 13.

*que o padrão de organização seja de pequeno vulto, ainda que a atividade revele negócio de pequeno porte.”*

A recorrente informou que a Lei nº 11.442/2007 teria equiparado o transportador autônomo de carga a empresário, em vista do disposto nos artigos 2º e 5º-A, abaixo transcritos e o artigo 3º da Resolução ANTT nº 3.658/2001:

*Art. 2º A atividade econômica de que trata o art. 1º desta Lei é de natureza comercial, exercida por pessoa física ou jurídica em regime de livre concorrência, e depende de prévia inscrição do interessado em sua exploração no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas - RNTR-C da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, nas seguintes categorias:*

*I - Transportador Autônomo de Cargas - TAC, pessoa física que tenha no transporte rodoviário de cargas a sua atividade profissional;*

*II - Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas - ETC, pessoa jurídica constituída por qualquer forma prevista em lei que tenha no transporte rodoviário de cargas a sua atividade principal.*

[...]

*Art. 5º As relações decorrentes do contrato de transporte de cargas de que trata o art. 4º desta Lei são sempre de natureza comercial, não ensejando, em nenhuma hipótese, a caracterização de vínculo de emprego.*

*Parágrafo único. Compete à Justiça Comum o julgamento de ações oriundas dos contratos de transporte de cargas.*

*Art. 5º-A. O pagamento do frete do transporte rodoviário de cargas ao Transportador Autônomo de Cargas - TAC deverá ser efetuado por meio de crédito em conta mantida em instituição integrante do sistema financeiro nacional, inclusive poupança, ou por outro meio de pagamento regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, à critério do prestador do serviço. (Redação dada pela Lei nº 13.103, de 2015) (Vigência)*

*§ 1º A conta de depósitos ou o outro meio de pagamento deverá ser de titularidade do TAC e identificado no conhecimento de transporte. (Incluído pelo Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 2º O contratante e o subcontratante dos serviços de transporte rodoviário de cargas, assim como o cossignatário e o proprietário da carga, são solidariamente responsáveis pela obrigação prevista no caput deste artigo, resguardado o direito de regresso destes contra os primeiros. (Incluído pelo Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 3º Para os fins deste artigo, equiparam-se ao TAC a Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas - ETC que possuir, em sua*

---

*frota, até 3 (três) veículos registrados no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas - RNTRC e as Cooperativas de Transporte de Cargas. (Incluído pelo Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 4º As Cooperativas de Transporte de Cargas deverão efetuar o pagamento aos seus cooperados na forma do caput deste artigo. (Incluído pelo Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 5º O registro das movimentações da conta de depósitos ou do meio de pagamento de que trata o caput deste artigo servirá como comprovante de rendimento do TAC. (Incluído pelo Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 6º É vedado o pagamento do frete por qualquer outro meio ou forma diverso do previsto no caput deste artigo ou em seu regulamento. (Incluído pelo Lei nº 12.249, de 2010)*

Resolução ANTT nº 3.658/2011:

*Art. 3º Equiparam-se ao TAC, a Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas – ETC que possuir, em sua frota, até três veículos registrados no Registro Nacional de Transportadores de Cargas – RNTRC, e as Cooperativas de Transportes de Cargas - CTC.*

Não consigo vislumbrar a referida equiparação contida nestes artigos. As disposições da Lei nº 11.442/2007 quanto à natureza comercial evidenciam a preocupação normativa em não configurar o vínculo empregatício e não se referem a uma equiparação a empresário para efeitos do artigo 29, §4º da Lei nº 5.764/1971. Já a equiparação do §3º do art. 5º-A se presta aos fins do artigo 5º-A, ou seja, o pagamento do valor de frete por serviços de transporte rodoviário de cargas, conforme disposto no artigo 1º da referida resolução:

*Art. 1º Regulamentar o pagamento do valor do frete referente à prestação dos serviços de transporte rodoviário de cargas, previsto no art. 5º-A da Lei nº 11.442, de 2007.*

Assim, os transportadores autônomos de carga, em princípio, não são considerados empresários, mas sim profissionais autônomos. Ademais, tal condição não fez parte da acusação fiscal, não havendo prova desta condição.

Voltando aos atos praticados com as transportadoras, deflui-se que não se amoldam ao conceito de ato cooperativo, nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, sendo indevida a exclusão de que trata o inciso I (cuja matriz legal é o artigo 30 da Lei nº 11.051/2004) do artigo 16 da IN SRF nº 635/2006, a seguir transcrito:

*Art. 16º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de transporte rodoviário de cargas, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:*

*I -exclusão dos ingressos decorrentes de ato cooperativo;*

[...]

§ 2º Para efeito do inciso I do caput, entende-se como ingresso decorrente de ato cooperativo a parcela da receita repassada ao associado, quando decorrente de serviços de transporte rodoviário de cargas por este prestado à cooperativa.

Quanto à aplicação da multa de ofício, decorre da imposição legal do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996.

Por fim, concernente ao pedido de que as intimações sejam feitas nas pessoas dos representantes legais referidos, esclareça-se que lhe falta previsão legal, pois as intimações no processo administrativo fiscal de exigência de crédito tributário são regidas pelo artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, consolidado no artigo 10 do Decreto nº 7.574/2011, o qual prevê as formas pessoal, por via postal, telegráfica ou qualquer outro meio com prova de recebimento no domicílio tributário, ou por meio eletrônico, não sujeitos a ordem de preferência, e, ainda, por edital, caso os meios anteriores sejam improfícuos, nos termos abaixo transcritos:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

[...]

*§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**